

Audience publique du 22 septembre 2008

Recours formé par
la société anonyme L., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités
et d'impôt commercial communal

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 23501 du rôle et déposée le 5 octobre 2007 au greffe du tribunal administratif par Maître Jean-Pierre Winandy, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme L., établie et ayant son siège social à L-..., immatriculée au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B ..., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonction, tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 7 septembre 2007 (n° C 12.122 du rôle) ayant rejeté comme non fondée sa réclamation dirigée contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 1998, 1999 et 2000 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 7 janvier 2008 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 1^{er} février 2008 par Maître Jean-Pierre Winandy pour compte de la société demanderesse ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Jean-Pierre Winandy et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

A défaut de déclarations d'impôt déposées, le bureau d'imposition Sociétés 2 de la section sociétés du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le bureau d'imposition », émit en date du 24 juillet 2003 à l'égard de la société anonyme L., ci-après dénommée la « société L. », les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal pour les années 1998 à 2000, sur la base d'un bénéfice commercial taxé d'office à respectivement 8.000.000, 12.000.000 et 16.000.000 LUF.

Par lettre du 25 juillet 2003, Monsieur Jean Reuter, réviseur d'entreprises, introduisit au nom et pour compte de la société L. une réclamation auprès du bureau d'imposition à l'encontre desdits bulletins d'impôt du 24 juillet 2003. A travers le même courrier, Monsieur

Reuter souligna que la déclaration d'impôt pour l'année 1998 avait entretemps été remise et que les déclarations pour les années 1999 et 2000 allaient suivre « *dans les meilleurs délais* ». Il sollicita également le sursis à exécution des bulletins d'impôt en attendant que la situation soit clarifiée.

Par décision du 7 septembre 2007 (n° C 12122 du rôle), le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », rejeta ladite réclamation comme non fondée. Cette décision est libellée comme suit :

Vu la requête introduite le 29 juillet 2003 par le sieur Jean Reuter, au nom de la société anonyme L., avec siège social à L-1221 Luxembourg, pour réclamer contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 1998, 1999 et 2000, tous émis le 24 juillet 2003;

Vu le dossier fiscal;

Vu les §§ 107, 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO);

Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est pas incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi, qu'il n'y a pas lieu de la refuser;

Considérant que le réclamant fait grief au bureau d'imposition d'avoir procédé aux impositions litigieuses par voie de taxation;

Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, la loi d'impôt étant d'ordre public; qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé;

Considérant que le réclamant n'a réservé aucune suite aux mandements, à une sommation-astreinte et une décision liquidant l'astreinte, l'invitant à chaque fois à remettre les déclarations en cause;

qu'en conséquence le bureau d'imposition était tenu, conformément au § 217 AO, à établir les bases d'imposition par voie de taxation;

Considérant que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure (cf. jur. const.: CE 11.04.1962, no 5742 ; TA 19.06.2000, no 11295 ; CA 30.01.2001, no 12311C);

Considérant d'ailleurs que l'obstination de retenir des déclarations jusqu'à ce que le bureau d'imposition soit forcé de procéder par voie de taxation, tient du pari à ce que le bureau d'imposition, par ignorance de certains faits, établisse un revenu imposable inférieur à celui réalisé;

Par ces motifs

*reçoit les réclamations en la forme;
les rejette comme non fondées. »*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 5 octobre 2007, la société L. a introduit un recours contentieux tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision directoriale précitée du 7 septembre 2007.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation dirigé contre la décision directoriale du 7 septembre 2007, lequel recours est encore recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, la société L. reproche au bureau d'imposition d'avoir procédé par voie de taxation sur base de bénéfices commerciaux évalués à respectivement 8.000.000, 12.000.000 et 16.000.000 LUF, alors qu'il ressortirait des bilans des années concernées que sa situation aurait été déficitaire pendant cette période. En estimant que l'administration des Contributions directes serait tenue, en vertu des principes de la légalité de l'impôt et de l'égalité devant l'impôt, de n'imposer que des revenus approximatifs ou probables, la demanderesse fait valoir que les taxations litigieuses seraient manifestement surfaites. Elle ajoute que comme la dette d'impôt pour les trois années d'imposition s'élèverait à 13.000.000 LUF, alors qu'elle n'aurait pas réalisé de bénéfices, la taxation d'office équivaldrait à une sanction. Quant à l'allégation du directeur selon laquelle « *l'obstination de retenir des déclarations jusqu'à ce que le bureau d'imposition soit forcé de procéder par voie de taxation, tient du pari à ce que le bureau d'imposition, par ignorance de certains faits, établisse un revenu imposable inférieur à celui réalisé* », la société L. estime qu'une telle présomption ne saurait autoriser l'administration des Contributions directes à sanctionner le contribuable en l'imposant de façon arbitraire. En conclusion, elle fait valoir qu'elle ne pourrait être imposée que sur les bénéfices réalisés au cours des années 1998 à 2000. Or, elle n'aurait pas réalisé de bénéfices imposables, alors qu'il ressortirait des bilans versés en cause qu'elle n'aurait accusé que des pertes reportables de 9.052.228 LUF pour l'année 1998, de 11.830.451 LUF pour l'année 1999 et de 4.878.837 LUF pour l'année 2000.

Dans son mémoire en réponse, le délégué du gouvernement insiste sur le fait que les taxations d'office seraient intervenues à défaut de déclarations d'impôt et soutient que la taxation devrait tenir compte des circonstances de la cause. Il estime en outre que les bilans produits, établis sur le tard et non révisés, n'auraient qu'une valeur probante très relative. L'argument du directeur tiré de l'idée de « *pari* » serait dès lors très pertinent. Il fait encore valoir que le report de pertes supposerait une déclaration appuyée sur une comptabilité régulière, ce qui ne serait pas le cas en l'espèce.

Dans son mémoire en réplique, la société L. soutient que si le bureau d'imposition devrait tenir compte des circonstances de la cause, cela ne lui permettrait toutefois pas de procéder à des taxations arbitraires. La taxation devrait procéder par voie de généralisation à partir de données constantes et les calculs devraient reposer sur des présomptions de probabilités. Il serait donc logique de prendre en compte les revenus historiques qui, dans son cas, auraient comporté en 1997 une perte de 8.475.714 LUF. Elle estime partant que la méthode d'estimation utilisée en l'espèce par le bureau d'imposition serait incompréhensible. Elle soutient ensuite que les bilans de la société auraient été établis par Monsieur Jean Reuter, réviseur d'entreprises et expert-comptable et fiscal, selon les normes comptables applicables au Luxembourg, tout en relevant que la révision ou non d'un bilan n'aurait aucune influence

sur la valeur probante en matière fiscale. Elle ajoute dans ce contexte que la production tardive d'un bilan ne devrait pas préjudicier quant à sa valeur probante.

Le paragraphe 217 AO dispose que :

« (1) Soweit das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen (einschliesslich solcher Besteuerungsgrundlagen, die für eine gesonderte Feststellung nicht vorgeschrieben ist) nicht ermitteln oder berechnen kann, hat es sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides Statt verweigert. Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind ».

La taxation des revenus constitue ainsi le moyen qui doit permettre aux instances d'imposition, qui ont épuisé toutes les possibilités d'investigation sans pouvoir élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt (cf. trib. adm. 26 avril 1999, n° 10156 du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts n° 340 et autres références y citées). Elle consiste à déterminer et à utiliser une valeur probable ou approximative, afin d'aboutir à une évaluation de la base imposable, correspondant dans toute la mesure du possible à la réalité économique. Ce procédé comporte nécessairement une marge d'incertitude et d'inexactitude et la prise en compte pour l'administration fiscale d'une marge de sécurité est licite, dès lors qu'elle est faite avec mesure et modération (cf. Cour adm. 30 janvier 2001, n° 12311C du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts n° 341 et autres références y citées). La taxation d'office ne constitue pas une mesure de sanction à l'égard du contribuable, mais un procédé de détermination des bases d'imposition compte tenu des éléments à disposition du bureau d'imposition, même applicable à l'égard des contribuables soigneux et diligents (cf. trib. adm. 26 avril 1999, n° 10156 du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts n° 344).

Il est constant en cause que la société demanderesse, malgré des mandements, une sommation d'astreinte et une décision liquidant l'astreinte, n'a pas donné suite aux injonctions administratives de remettre les déclarations d'impôt des années 1998 à 2000. En effet, ce n'est qu'à l'occasion de l'introduction de la réclamation auprès du directeur que la société L. a soumis la déclaration d'impôt pour l'année 1998, tout en précisant que celles pour les années 1999 et 2000 allaient être déposées dans les meilleurs délais. Il ressort en outre d'une annotation manuscrite au dossier fiscal que les déclarations d'impôt pour les années 1999 et 2000 ont été déposées respectivement les 30 septembre et 5 décembre 2003.

Au vu de ces éléments, le tribunal est amené à constater que c'est à bon droit que le directeur a retenu que le bureau d'imposition était tenu, conformément aux termes du paragraphe 217 AO, de procéder par voie de taxation pour fixer les bases d'imposition. Il y a lieu de relever dans ce contexte que le principe du recours à la procédure de la taxation d'office n'est pas en soi remis en question par la demanderesse, mais elle conteste le résultat, auquel aboutissent les taxations d'office faites par le bureau d'imposition, qu'elle considère comme arbitraire.

Le paragraphe 228 AO dispose qu'une réclamation contre un bulletin doit « être introduite devant le directeur de l'Administration des contributions directes ou son délégué ».

Le paragraphe 243 (1) AO prévoit que « *Soweit die Rechtsmittelbehörden zur Nachprüfung tatsächlicher Verhältnisse berufen sind, haben sie den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln* ». Il résulte de cette disposition que le directeur est tenu de procéder d'office à l'examen de la situation de fait et de droit à la base de la réclamation. En d'autres termes, le directeur saisi d'une réclamation procède d'office à un réexamen intégral de la situation du contribuable et à l'établissement de l'impôt en lieu et place du bureau d'imposition. A cette fin, le paragraphe 244 AO confère au directeur les mêmes prérogatives que celles revenant au bureau d'imposition dans le cadre de la procédure d'imposition.

Il résulte encore de ces dispositions légales que le directeur, en sa qualité d'instance compétente pour statuer sur le bien-fondé d'une réclamation contre un bulletin d'impôt, est appelé à clarifier la situation de fait à la base de la réclamation et à obtenir à cette fin de la part du contribuable réclamant ou, le cas échéant, de tierces personnes les informations complémentaires de nature à lui permettre de se prononcer sur le bien-fondé de l'imposition sujette à critique.

Dès lors, le directeur, en procédant à un réexamen intégral de la situation du contribuable est ainsi tenu de prendre en considération tous les éléments de fait lui soumis, y compris les éléments de fait dont le bureau d'imposition ne disposait pas encore lors de la détermination de la base imposable et qui n'ont été présentés que durant l'instance de réclamation. Il appartient dès lors au directeur de vérifier notamment si les bases imposables fixées par la voie de la taxation d'office se rapprochent autant que possible de la réalité économique et si la marge de sécurité fixée par le bureau d'imposition a été établie avec mesure et modération.

En l'espèce, c'est partant à tort que le directeur, saisi d'une réclamation dirigée contre les bulletins d'impôt sur le revenu des collectivités et d'impôt commercial communal pour les années 1998 à 2000, s'est contenté de vérifier le principe du recours à la taxation d'office, sans procéder à un examen au fond de la situation de la demanderesse alors que cette démarche rentre directement dans la mission qui lui a été assignée par les dispositions légales prévues. En effet, le directeur a refusé de prendre en compte tant la déclaration d'impôt de l'année 1998 annexée à la réclamation que celles des années 1999 et 2000 déposées les 30 septembre et 5 décembre 2003, en se contentant de se retrancher derrière le constat que le contribuable devrait s'imputer à lui-même les conséquences éventuellement désavantageuses d'une taxation. S'il est encore certes vrai, que la présomption de véracité au fond en faveur d'une comptabilité régulière en la forme édictée par le paragraphe 208 (1) AO ne saurait être invoquée qu'au bénéfice d'une comptabilité remise à l'appui d'une déclaration d'impôt devant le bureau d'imposition, mais non pas en faveur d'une comptabilité soumise dans le cadre d'une réclamation, laquelle ne constitue qu'un simple moyen de preuve ne bénéficiant d'aucune présomption de véracité, il n'en demeure pas moins que le directeur aurait pu valablement, conformément à sa mission de procéder d'office à l'examen des faits à la base de la réclamation, vérifier la conformité à la réalité tant de la taxation d'office opérée par le bureau d'imposition que des données soumises par la demanderesse à l'appui de sa réclamation.

En omettant de procéder à un examen au fond de la situation de la société L. et de tenir compte des éléments factuels à sa disposition, le directeur ne s'est pas conformé aux prescriptions du paragraphe 243 AO, de sorte que la décision directoriale déférée encourt l'annulation pour violation de la loi.

Au vu de l'issue du litige et afin de maintenir dans le chef de la demanderesse la possibilité de voir toiser sa réclamation à un niveau non contentieux, il y a lieu, dans le cadre

du recours en réformation sous examen, de prononcer l'annulation de la décision directoriale litigieuse et de renvoyer le dossier en prosécution de cause devant le directeur.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare justifié ;

partant, dans le cadre du recours en réformation, annule la décision n° C 12122 du directeur de l'administration des Contributions directes du 7 septembre 2007 et renvoie le dossier en prosécution de cause devant ledit directeur ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par:

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Martine Gillardin, premier juge,
Françoise Eberhard, juge,

et lu à l'audience publique du 22 septembre 2008 par le premier vice-président, en présence du greffier Claude Legille.

s. Legille

s. Schockweiler

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le **29 mai 2016**

Le greffier du tribunal administratif,